

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 28**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

EVELYN CANALES SANDOVAL
Secretaria General
Colegio de Contadores de Chile A.G.

JOSE LUIS BARRIA ZUÑIGA
Presidente Nacional
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 29

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

Capítulo 35 relacionado con Sección 35 – Transición a las NIIF para EPYM

Alcance

Esta Sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las EPYM, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, o en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.

Notas

Una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las EPYM* es una entidad que presenta su primer estado financiero anual conforme a la *NIIF para las EPYM*, independientemente de si su marco contable anterior consistía en las NIIF completas o en otro conjunto de normas contables o de si alguna vez se elaboraron estados financieros con propósito de información general en el pasado. Las NIIF completas son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) diferentes de la *NIIF para las EPYM*. El párrafo 35.4 requiere que la entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las EPYM* debe presentar una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento en su primer conjunto completo anual de estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*.

Para asegurar el cumplimiento, una entidad debe cumplir con todos los requerimientos de la *NIIF para las EPYM*. Una entidad no puede elegir “a la carta” entre los requerimientos de la *NIIF para las EPYM* y aquellos de las NIIF completas.

La aplicación de la Sección 35 implica cuatro pasos principales:

- (1) Determinar si una entidad es una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las EPYM*.
- (2) Identificar la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*.
- (3) Elaborar el estado de situación financiera de apertura a su fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*.
- (4) Preparar los estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*, incluida la información a revelar para explicar el efecto de la transición del marco de información financiera anterior a la *NIIF para las EPYM*.

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la *NIIF para las EPYM* en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la *NIIF para las EPYM* deja de usarla durante uno o más **periodos sobre los que se informa** y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a nueva adopción.

Ejemplo: una entidad puede adoptar por primera vez la NIIF para las EPYM en una única ocasión

Ej 1 Una entidad cumple las condiciones para adoptar por primera vez la NIIF en 20X0. En 20X0 y 20X1 la entidad emitió dos conjuntos completos de estados financieros: uno en conformidad con la NIIF para las EPYM y otro de acuerdo con los PCGA locales. En 20X2 y 20X3, la entidad emitió los estados financieros únicamente en conformidad con los PCGA locales. En 20X4, la entidad elabora los estados financieros únicamente de acuerdo con la NIIF para las EPYM.

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las EPYM en una única ocasión. La Sección 35 se aplicó en los estados financieros de la entidad correspondientes a 20X0. Por lo tanto, la Sección 35 no se puede aplicar nuevamente al elaborar los estados financieros de la entidad para 20X4.

En 20X4, la entidad reexpresaría los importes de 20X3 a lo que habrían sido si la entidad no hubiera dejado de utilizar la NIIF para las EPYM.

Adopción por primera vez

Una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las EPYM aplicará esta sección en sus primeros **estados financieros** preparados conforme a esta NIIF.

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la NIIF para las EPYM. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, tal entidad:

- (a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;
- (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta NIIF; o
- (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.

Ej 2 Desde el momento de su constitución, una entidad ha presentado sus estados financieros en conformidad con los PCGA locales. Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3, también elaboró sus estados financieros pro forma de acuerdo con los requerimientos de la NIIF para las EPYM, pero aquellos estados financieros pro forma no incluían cifras comparativas ni declaración de cumplimiento con la NIIF para las EPYM.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 cumplen con la NIIF para las EPYM. Por lo tanto, esos estados financieros incluyen cifras comparativas para 20X3 y una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las EPYM.

El conjunto completo de estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituye los primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las EPYM. En 20X4, la entidad se considera como una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las EPYM. La Sección 35 se aplica, y la fecha de transición es el 1 de enero de 20X3.

La entidad incluiría una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las EPYM en las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4, como se muestra en el ejemplo que sigue:

2. Bases de elaboración

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de conformidad con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las*

EPYM) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Este conjunto completo de estados financieros (para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4) constituyen los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*.

Ej 3 La norma local para las EPYM de una jurisdicción presenta algunas diferencias respecto de la *NIIF para las EPYM* (por ejemplo, algunos requerimientos para el reconocimiento y la medición difieren significativamente). A las EPYM en esa jurisdicción se les exige que utilice la norma local para las EPYM. Los primeros estados financieros de una PYME que cumplen con la norma local para las EPYM se elaboran para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la norma local para las EPYM y también con la *NIIF para las EPYM*, salvo ciertos requerimientos.

Los estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 no cumplen con todos los requerimientos detallados en la *NIIF para las EPYM*. Por lo tanto, la entidad no se clasifica como una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las EPYM* en sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4.

Ej 4 Una norma local para las EPYM de una jurisdicción presenta algunas diferencias respecto de la *NIIF para las EPYM*. A las EPYM en esa jurisdicción se les exige que sigan la norma local para las EPYM. Los primeros estados financieros de una PYME que cumplen con la norma local para las EPYM se elaboran para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros también cumplen con la *NIIF para las EPYM* e incluyen una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento tanto con la *NIIF para las EPYM* y la norma local para las EPYM.

Los estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 cumplen con todos los requerimientos detallados en la *NIIF para las EPYM*. Por lo tanto, la entidad se clasifica como una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las EPYM* en sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4.

Ej 5 Desde el momento de su constitución, una entidad ha presentado sus estados financieros en conformidad con los PCGA locales. El 1 de enero de 20X3 (su fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*), la entidad publicó su estado de situación financiera de apertura a esa fecha.

El estado de situación financiera de apertura no constituye los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM*.

Ej 6 Desde el momento de su constitución, una entidad ha presentado sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas. Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3, también elaboró sus estados financieros pro forma de acuerdo con los requerimientos de la *NIIF para las EPYM*, pero esos estados financieros no incluían cifras comparativas ni una declaración de cumplimiento con la *NIIF para las EPYM*.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 cumplen con la *NIIF para las EPYM*. Por lo tanto, esos estados financieros incluyen cifras comparativas para 20X3 y una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las EPYM*.

El conjunto completo de estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituye los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. En 20X4, la entidad adopta por primera vez la *NIIF para las EPYM*. La entidad incluye la información a revelar detallada en el ejemplo 2 en las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

Notas

De acuerdo con el párrafo 3.17, un “conjunto completo de estados financieros” incluye lo siguiente:

- (a) un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa (véase la Sección 4);
- (b) una u otra de las siguientes informaciones: (véase la Sección 5):
 - (i) un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo, incluidas aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral, o;
 - (ii) un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
- (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa (véase la Sección 6);
- (d) un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa (véase la Sección 7), y;
- (e) notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (véase la Sección 8).

Además, el párrafo 3.14 exige que la entidad presente información comparativa respecto del periodo comparable anterior.

Ejemplos: fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*

Ej 7 En 20X1, la administración de una entidad decidió adoptar la *NIIF para las EPYM* para el año financiero que finaliza el 31 de diciembre de 20X4. Hasta ese momento, la entidad había continuado presentando sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales. Ni los PCGA locales ni la legislación local exige a las entidades que presenten información comparativa.

La *NIIF para las EPYM* exige que se presente información comparativa en conformidad con la *NIIF para las EPYM* por al menos un año. Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. Esos estados financieros deben incluir información comparativa de al menos un año anterior (es decir, 20X3) y una declaración explícita de cumplimiento con la *NIIF para las EPYM*. Si la entidad elige presentar información comparativa de un solo año, entonces, su fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* es el 1 de enero de 20X3: el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF. Si la entidad elige presentar, por ejemplo, información comparativa de dos años (es decir, 20X2 y 20X3), entonces, su fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* es el 1 de enero de 20X2: el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Nota: Para cumplir con la *NIIF para las EPYM*, la entidad debe presentar y revelar información comparativa de al menos un año, aun si la legislación local no lo exija así.

Ej 8 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 7. No obstante, en este ejemplo, la legislación local exige que las entidades presenten información comparativa de al menos dos periodos anteriores.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. Esos estados financieros incluyen información comparativa tanto para 20X2 como para 20X3 y una declaración explícita de cumplimiento con la *NIIF para las EPYM*.

La fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* de la entidad es el 1 de enero de 20X2: el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Ej 9 Una entidad que se constituyó el 1 de enero de 20X4 elaboró sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. Esos estados financieros no pueden incluir información comparativa porque comenzaron a elaborarse en el año en curso. La entidad revelaría ese hecho y la ausencia de información comparativa no impediría que la entidad cumpla con la *NIIF para las EPYM*. En este ejemplo, la fecha de transición es el 1 de enero de 20X4.

Nota: Por otro lado, si la entidad se hubiera constituido en 20X3, pero no hubiera elaborado ningún estado financiero (quizá únicamente una declaración fiscal), debe revelar la información comparativa exigida por *NIIF para las EPYM*, salvo que fuera impracticable.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de Transición

Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

(a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la *NIIF para las EPYM*;

Ejemplos: reconocimiento de todos los activos y pasivos

Ej 10 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con ese marco de información financiera, la entidad reconoció un Goodwill que surgió a raíz de una combinación de negocios producida en 20X0 como un gasto en ese mismo año. Al momento de la transición, la entidad no elige la exención detallada en el párrafo 35.10(a).

Debido a que el párrafo 19.22(a) le exige a la entidad adquiriente, en la fecha de adquisición, que reconozca el Goodwill adquirida por una combinación de negocios como un activo, la entidad ajusta sus balances determinados de acuerdo con su marco de información financiera anterior para llegar a su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 a través del reconocimiento del Goodwill como un activo el 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*). Este ajuste se reconoce directamente en ganancias acumuladas. (1) El ajuste del Goodwill y ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3 se mide al valor neto de la amortización acumulada y cualquier deterioro del valor que se habría reconocido entre 20X0 y el 1 de enero de 20X3 si el Goodwill se hubiera contabilizado de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Goodwill*. De forma similar, la información comparativa presentada para 20X3 conforme a los PCGA locales debe ajustarse para reconocer la amortización del Goodwill en resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

Ej 11 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

El 1 de enero de 20X2, la entidad celebró, como arrendatario, un acuerdo de arrendamiento por una máquina. Si la entidad siempre hubiera contabilizado el arrendamiento de acuerdo con la *NIF para las EPYM*, el acuerdo de arrendamiento se habría clasificado como un arrendamiento financiero y, en el estado de situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X2, el activo arrendado y el pasivo derivado del arrendamiento se habrían medido a 97.413 u.m.(2) y 88.649 u.m., respectivamente.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con ese marco de información financiera, la entidad contabilizó todos los arrendamientos como arrendamientos operativos. Por lo tanto, la entidad contabilizó los pagos por arrendamientos como un gasto en resultados de manera uniforme durante el plazo del arrendamiento. Debido a que el arrendamiento exigía pagos mensuales uniformes, la entidad no reconoció un activo o un pasivo en su estado de situación financiera.

En su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3, la entidad reconoce un activo de 97.413 u.m. y un pasivo de 88.649 u.m. (la obligación de hacer pagos mínimos futuros por arrendamientos) en concepto del arrendamiento financiero. Por lo tanto, aumentan sus ganancias acumuladas en 8.764 u.m. (es decir, 97.413 u.m. menos 88.649 u.m.).

Ej 12 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los requerimientos del impuesto a las ganancias local.

Conforme a ese marco de información financiera, se prohíbe el reconocimiento de un pasivo por una obligación implícita.

La Sección 21 *Provisiones y Contingencias* exige que una entidad reconozca una provisión por una obligación implícita existente a la fecha sobre la que se informa, como consecuencia de un evento pasado, cuando sea probable que la entidad transfiera sus beneficios económicos al momento de la liquidación y el importe de la obligación pueda estimarse de forma fiable

Si la obligación implícita surgió en 20X4 y no se liquidó al 31 de diciembre de 20X4, la entidad la reconoce como un pasivo y un gasto en 20X4. Si la obligación implícita surgió en 20X3 y no se liquidó al 31 de diciembre de 20X3, la entidad reconoce un pasivo al 31 de diciembre de 20X3 y un gasto en 20X3. De acuerdo con el párrafo 21.11, la entidad revisa la provisión al 31 de diciembre de 20X4 y reconoce el ajuste por la nueva medición en resultados, en 20X4.

Si la obligación implícita surgió antes de 20X3, la entidad reconoce un pasivo al 1 de enero de 20X3 y un ajuste al patrimonio directamente en ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3. La entidad revisa la provisión al 31 de diciembre de 20X3 y 31 de diciembre de 20X4, y reconoce los ajustes por nueva medición en resultados, en el año en que se cambia el importe del pasivo (es decir, en 20X3 y en 20X4, respectivamente).

De acuerdo con el párrafo 35.7, el pasivo se mide según la mejor estimación del importe que se exige para liquidar la obligación o transferirla a un tercero, según lo previsto a la fecha sobre la que se informa (es

decir, el 1 de enero de 20X3 para el estado de situación financiera de apertura; el 31 de diciembre de 20X3 para las cifras comparativas y el 31 de diciembre de 20X4 para el estado de situación financiera a dicha fecha.

La medición de la obligación se basa en información confiable que estaba disponible cuando los estados financieros para dichos periodos se autorizaron para su publicación, y se podría esperar de forma razonable que se obtuviera y tomara en cuenta.

La administración no debe utilizar el beneficio de los ajustes retroactivos para hacer cambios en la estimación del pasivo basados en la información nueva o en los acontecimientos nuevos que no estaban disponibles al momento de estimar el pasivo por primera vez conforme al marco contable anterior y las notas complementarias más abajo).

Nota: Al adoptar la *NIIF para las EPYM*, las provisiones que existían a la fecha de transición o al final de un periodo comparativo que no se reconocieron conforme al marco de información financiera anterior deben contabilizarse retroactivamente. La estimación debe reflejar las condiciones existentes a la fecha de transición o al final del periodo comparativo, respectivamente. Este tratamiento brinda una representación fiel de la obligación y el rendimiento de la entidad de una forma que puede compararse en el transcurso del tiempo y entre entidades.

Ejemplos: no reconocer las partidas como activos o pasivos

Ej 13 Los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).

Una entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los requerimientos del impuesto a las ganancias local. De acuerdo con ese marco de información financiera anterior, la entidad contabilizó todos los desembolsos en actividades de investigación y desarrollo como activos intangibles.

El desembolso incurrido internamente en un elemento intangible (incluido en concepto de investigación y desarrollo) se reconozca en resultados cuando se lo incurra, salvo que forme parte del costo de otro activo que cumpla el criterio de reconocimiento en la *NIIF para las EPYM*. Por lo tanto, la entidad ajusta sus balances iniciales a partir del 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*) para dar de baja la partida intangible de investigación y desarrollo en la que se incurrió antes del 1 de enero de 20X3 con un ajuste correspondiente a ganancias acumuladas.

Ej 14 Los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los PCGA locales. En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, la entidad reconoció un pasivo medido a 2.000 u.m. (20X2: 1.500 u.m.) por una partida que no cumple con el criterio de reconocimiento detallado en la Sección 21 de la *NIIF para las EPYM* (es decir, la partida constituye, en cambio, un pasivo contingente de acuerdo con el párrafo 21.12).

Si la entidad hubiera preparado sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 en conformidad con su marco de información financiera anterior, su estado de situación financiera habría incluido un pasivo por la partida de 2.200 u.m.

La entidad excluye el pasivo contingente de su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3. Por lo tanto, el 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*), la entidad

disminuye los pasivos y aumenta sus ganancias acumuladas iniciales (es decir, al 1 de enero de 20X3) en 1.500 u.m.

El estado de situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X4 no incluye un pasivo por la partida, ni tampoco lo reconoce en la información comparativa (es decir, al 31 de diciembre de 20X3) como presentado en sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4. De forma similar, los estados del resultado integral para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (y la información comparativa para 20X3) no incluyen un desembolso relacionado con el pasivo contingente. No obstante, en los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 20X4, esos importes se revelarían en la nota que detalla las conciliaciones a patrimonio y resultados, cuya determinación se basa en el marco de información financiera anterior.

Nota: A menos que la posibilidad de una salida de recursos sea remota, la entidad revelaría el pasivo contingente

Ejemplos: reclasificación de las partidas

Ej 15 Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las EPYM. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con el marco de información financiera anterior, la entidad presenta la parte de sus activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos cuya liquidación se prevé dentro de los 12 meses a partir de la fecha sobre la que se informa como activos corrientes y pasivos corrientes, respectivamente, en su estado de situación financiera.

Debido a que se prohíbe la presentación de activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes, la entidad que adopta por primera vez la NIIF debe reclasificar la parte de los activos (pasivos) por impuestos diferidos que se presentó anteriormente como activos (pasivos) corrientes a activos (pasivos) no corrientes.

Siempre que el importe total del impuesto diferido (corriente y no corriente) reconocido de acuerdo con ambos marcos de información financiera se mediría al mismo importe; no hay ajuste a las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3.

Ej 16 Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las EPYM.

Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, la entidad contabilizó todas las acciones preferentes emitidas por la entidad como instrumentos de patrimonio, aunque la entidad deba rescatar sus acciones preferentes por 1.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X7.

Las acciones preferentes son pasivos financieros, con un rescate obligatorio por el emisor por un importe fijo en una fecha futura fija. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad debe clasificar las acciones preferentes como pasivos y debe medir nuevamente el importe al costo amortizado de acuerdo con la Sección 11. La entidad ajusta sus balances iniciales al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la NIIF para las EPYM).

La entidad presenta las acciones preferentes como un pasivo en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4 y en la información comparativa para 20X3. De forma similar, los estados del

resultado integral de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (y la información comparativa para 20X3) incluyen un gasto por los costos financieros que se produjeron a raíz del pasivo financiero (es decir, las acciones preferentes) como se lo determina utilizando el método del interés efectivo de acuerdo con la Sección 11. Si se dedujera un importe de las ganancias acumuladas por los dividendos pagados sobre las acciones preferentes, se lo adicionaría nuevamente. Las notas revelan las conciliaciones de patrimonio y resultados en función de su marco de información financiera anterior a patrimonio y resultados de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*

Ejemplos: medición de todos los activos y pasivos reconocidos

Ej 17 Una entidad que anteriormente elaboraba sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas contabilizó sus propiedades, planta y equipo mediante el modelo de revalorización (es decir, valor libro = valor razonable a la fecha de revalorización menos toda depreciación acumulada posterior y pérdidas por deterioro posteriores. Los incrementos por revalorización se reconocen en otro resultado integral y se acumulan en patrimonio bajo el título de superávit de revalorización).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3). En la fecha de transición, la entidad no eligió aplicar el valor razonable o la revalorización como las exenciones de costo atribuido

La *NIIF para las EPYM* no permite el uso del modelo de revalorización, que sí está permitido por las NIIF completas. La *NIIF para las EPYM* exige que todas las partidas de propiedades, planta y equipo se midan, tras el reconocimiento inicial, al costo menos toda depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura, la entidad ajusta sus balances por propiedades, planta y equipo al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*) para eliminar los efectos de cualquier revalorización contabilizada de acuerdo con las NIIF completas en periodos anteriores. Toda depreciación registrada como cargo en 20X3 sobre los importes revalorizados se eliminará de forma similar de la información comparativa en los primeros estados financieros de la entidad que cumplan con la *NIIF para las EPYM*, pero se reemplazarán por una nueva depreciación.

Dicho de otro modo, en sus primeros estados financieros que cumplan con la *NIIF para las EPYM* (es decir, aquellos que correspondan al año finalizado el 31 de diciembre de 20X4, incluidos los importes comparativos para 20X3), la entidad presenta propiedades, planta y equipo como si siempre los hubiera contabilizado utilizando el modelo de costo – depreciación - deterioro. No obstante, toda diferencia que surja entre los importes reconocidos de acuerdo con la *NIIF para las EPYM* y los importes reconocidos conforme a las NIIF completas (es decir, el modelo de revalorización-depreciación-deterioro del valor) debe revelarse en la nota que detalla las conciliaciones a patrimonio y resultados, cuya determinación se basa en el marco de información financiera anterior.

NOTA

Las **políticas contables** que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a esta NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta NIIF. Por lo tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:

(a) **Baja en cuentas** de activos financieros y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros que, según el marco de contabilidad anterior de la entidad, se hayan dado de baja antes de la fecha de transición, no deben reconocerse tras la adopción de la *NIIF para las EPYM*. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la *NIIF para las EPYM* en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no fueron dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la *NIIF para las EPYM*; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.

(b) **Contabilidad de coberturas.** Una entidad no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Sección 12.

(c) **Estimaciones contables.**

(d) **Operaciones descontinuadas.**

(e) **Medición de participaciones no controladoras.** Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los **propietarios** de la controladora se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (o a partir de la primera fecha en que se aplique esta NIIF para reexpresar las combinaciones de negocios

Ejemplos: excepción, baja en cuentas de los activos financieros

Ej 18 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con el marco de información financiera anterior, la entidad dio de baja determinados activos financieros: cuentas comerciales por cobrar que la entidad vendió a un banco antes de la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* por un importe inferior a su importe nominal. La entidad aceptó, al mismo tiempo, recomprar al banco cualquier parte de dichas cuentas por cobrar que haya quedado pendiente por más de 120 días. Si la *NIIF para las EPYM* se hubiera aplicado, esas cuentas por cobrar no se habrían dado de baja; se habrían medido a 10.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X2 con un pasivo correspondiente por el importe anticipado del banco.

La entidad excluye los activos financieros de su estado de situación financiera inicial al 1 de enero de 20X3; es decir, los activos financieros (cuentas por cobrar) continúan dados de baja.

Ej 19 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. Los PCGA locales exigían que la entidad midiera algunas de sus cuentas comerciales por cobrar al costo amortizado al 31 de diciembre de 20X2, aun si habían sido vendidas previamente al banco por un importe inferior a su importe nominal. El

banco asume tanto el riesgo de crédito como el riesgo de que los deudores se retrasen. Si la entidad hubiera aplicado la *NIIF para las EPYM*, ese activo financiero se habría dado de baja al venderlo al banco el 31 de diciembre de 20X2.

La entidad puede elegir continuar reconociendo la cuenta comercial por cobrar hasta su liquidación o excluir dicha cuenta de su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (es decir, dar de baja la cuenta).

Nota: Si la entidad elige continuar reconociendo la cuenta comercial por cobrar hasta su liquidación, la entidad comprueba el deterioro del valor del activo financiero

Ejemplos: excepción, contabilidad de coberturas

Ej 20 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. La entidad no tiene relaciones de cobertura activas a la fecha de la transición a la *NIIF para las EPYM*. No obstante, en conformidad con el acuerdo de información financiera anterior, la entidad ha utilizado un tipo de contabilidad de coberturas (reconoció el cambio en el valor razonable de la partida cubierta y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados en el periodo del cambio) para muchas partidas que no reunirían las condiciones para la contabilidad de coberturas de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*.

Debido a que las relaciones de cobertura ya no existen en la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, la entidad no realiza ajustes por la contabilidad de coberturas pasadas al preparar su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3).

Ej 21 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. La entidad tenía una sola relación de cobertura activa a la fecha de la transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al 1 de enero de 20X3). En conformidad con su marco de información financiera anterior, la entidad ha utilizado la contabilización de coberturas para reconocer el cambio en el valor razonable de la partida cubierta (inversión en bonos de clase B emitidos por el gobierno registrados al costo amortizado) y el instrumento de cobertura (una opción) en resultados en el mismo periodo (es decir, el periodo del cambio en el valor razonable). Debido a que la *NIIF para las EPYM* no permite la designación de una opción como un instrumento de cobertura ni tampoco permite la cobertura del cambio total en el valor razonable de un instrumento de deuda, la Sección 12 no proporciona los requerimientos para el cese de ese tipo de contabilidad de coberturas.

Ya que la *NIIF para las EPYM* no permite la designación de una opción como instrumento de cobertura ni tampoco permite la contabilidad de coberturas para todo el cambio en el valor razonable de un pasivo, la entidad no puede utilizar la contabilidad de cobertura con vigencia a partir de la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*.

La entidad prepara su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3) como si la entidad nunca hubiera aplicado la contabilidad de coberturas. Esto requerirá un ajuste a las ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3.

Notas: estimaciones contables

El motivo de contar con esta exención en la Sección 35 es evitar que la entidad utilice el beneficio de los ajustes retroactivos para ajustar las estimaciones contables sobre la base de información que no estaba disponible al momento en que se estimaron los importes por primera vez, de acuerdo con el marco de información financiera anterior.

Las estimaciones constituyen una parte integrante de la información financiera. Las estimaciones que la entidad realiza a la fecha de la transición a la *NIIF para las EPYM* deben ser coherentes con las estimaciones realizadas para la misma fecha conforme a su marco de información financiera anterior (tras los ajustes para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables).

Ejemplo: excepción, las estimaciones contables

Ej 22 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, la entidad midió su pasivo por restauración medioambiental a 10.000 u.m. (20X2: 9.500 u.m.).

Los requerimientos para reconocer y medir la provisión mediante su marco de información financiera anterior son idénticos a los detallados en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* de la *NIIF para las EPYM*.

A fines de 20X4, ciertos avances tecnológicos inesperados redujeron en gran medida los costos previstos para la restauración medioambiental. Por lo tanto, la entidad midió el pasivo a 5200 u.m. en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4. Si la información sobre la nueva tecnología hubiera estado disponible al 31 de diciembre de 20X3 y al 31 de diciembre de 20X2, la entidad habría medido entonces el pasivo a 5.000 u.m. y a 4.750 u.m., respectivamente.

En su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad mide la provisión a 9.500 u.m. (es decir, no ajusta sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3 porque la estimación contable realizada a través de su marco de información financiera anterior era adecuada al momento de su realización, el 31 de diciembre de 20X2).

En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, la entidad mide el pasivo de acuerdo con la Sección 21 a 5.200 u.m. (20X3: 10.000 u.m.). De acuerdo con la Sección 10, el efecto del cambio en la estimación contable se incluye en resultados para el periodo en que la información acerca de la nueva tecnología comenzó a estar disponible (es decir, el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4). En otras palabras, la contabilización en los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM* no debe tomar un enfoque retroactivo a partir de la nueva información.

Ejemplos: sin estimaciones contables

Ej 23 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 22. No obstante, en este ejemplo, la información acerca de los avances tecnológicos nuevos estaba disponible al 31 de diciembre de 20X2 y la administración de la entidad eligió ignorarla.

La información no debería haber sido ignorada y el pasivo se expresó en exceso al 31 de diciembre de 20X3. El error de un periodo anterior se corrige de forma retroactiva. En su estado de situación financiera de apertura (al 1 de enero de 20X3), la entidad mide la provisión a 4.750 u.m. (es decir, incrementa sus

ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3) para presentar una reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior que se produjo al utilizar el marco de información financiera anterior.

En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, la entidad mide el pasivo de acuerdo con la Sección 21 a 5.200 u.m. (20X3: 5.000 u.m.). El error de un periodo anterior se corrige de forma retroactiva (véase también el párrafo 35.14).

Ej 24 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 22. No obstante, en este ejemplo, en sus estados financieros que cumplen con los PCGA locales, la entidad no reconoció un pasivo por restauración medioambiental porque no tenía la obligación de hacerlo. Si la entidad hubiera aplicado la NIIF para las EPYM, habría reconocido una provisión de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias.

La entidad mide y reconoce la provisión a 9.500 u.m. en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (es decir, disminuyen sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3 al aplicar los requerimientos de la Sección 21 al 1 de enero de 20X3).

Nota: Este tratamiento es similar a la aplicación retroactiva de la nueva política contable. En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, la entidad mide y reconoce el pasivo de acuerdo con la Sección 21 a 5.200 u.m. (20X3: 10.000 u.m.). De acuerdo con la Sección 10, el efecto del cambio en la estimación contable se incluye en resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (es decir, el periodo en que la información acerca de la nueva tecnología comenzó a estar disponible).

Notas: operaciones descontinuadas

En la *NIIF para las EPYM*, una operación descontinuada se define como sigue: un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o mantenido para la venta, y:

- (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto, o;
- (c) es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, si un componente se clasifica como una operación descontinuada, su resultado después de impuestos y cualquier ganancia o pérdida en la medición al valor razonable menos los costos de venta o en la disposición se clasifica por separado en el estado del resultado integral.

El marco de información financiera anterior de una entidad puede tener una definición diferente de una operación descontinuada o especificar una contabilización diferente para las operaciones descontinuadas. En tales casos, no se reconoce reclasificación ni nueva medición alguna para las operaciones descontinuadas previamente contabilizadas mediante el marco de información financiera anterior.

Si no existen requerimientos contables especiales para las operaciones descontinuadas en el marco contable anterior, al adoptar la *NIIF para las EPYM* se aplican los requerimientos para las operaciones descontinuadas de forma prospectiva a partir del 1 de enero de 20X3.

Ejemplo: excepción, operaciones descontinuadas

Ej 25 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las EPYM se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. Los PCGA locales no detallan requerimientos especiales para las operaciones descontinuadas. A principios de 20X2, la entidad vendió determinadas operaciones que se ajustan a la definición de una operación descontinuada en la *NIIF para las EPYM*.

De acuerdo con el párrafo 35.9(d), los requerimientos para las operaciones descontinuadas en la *NIIF para las EPYM* se aplican de forma prospectiva a las operaciones que cumplen la definición de operaciones descontinuadas a partir de la fecha de la transición (1 de enero de 20X3). Al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad no posee operaciones descontinuadas; ha dispuesto de aquellas operaciones que se ajustaban a la definición de operaciones a principios de 20X2.

Nota: Si, en cambio, la operación se hubiera mantenido para la venta en 20X2 y dispuesto de ella en 20X3, se la clasificaría como una operación descontinuada en los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para la EPYM* por cumplir la definición de una operación descontinuada en la fecha de la transición (el 1 de enero de 20X3).

Ej 26 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 26. No obstante, en este ejemplo la entidad vendió las operaciones que cumplen la definición de una operación descontinuada en 20X3 (al 31 de diciembre de 20X2, la entidad no poseía operación descontinuada alguna).

La exención en el párrafo 35.9(d) no se aplica porque la discontinuidad se produjo después de la fecha de la transición. Por consiguiente, el negocio del que se dispuso se clasificaría como una operación descontinuada en los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* (es decir, en la información comparativa: 20X3).

Notas: participaciones no controladoras

A pesar de que los ajustes a los activos y pasivos de la subsidiaria en la fecha de la transición a la *NIIF para las EPYM* afecten la medición de las participaciones no controladoras, la entidad que adopta por primera vez la *NIIF* no cambia la contabilidad que siguió para las participaciones no controladoras en función de su marco de información financiera anterior, salvo que decida aplicar esta *NIIF* para reexpresar las combinaciones de negocios a partir de una fecha anterior.

Ejemplo: excepción, participaciones no controladoras

Ej 27 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, a la entidad se le exigía presentar los estados financieros consolidados, pero no se le exigía que asignara parte de su resultado integral total consolidado a la participación no controladora.

En su estado de situación financiera de apertura el grupo no ajusta sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3 para redistribuir la parte de las ganancias acumuladas del grupo, se habrían atribuido a la participación no controladora si la entidad hubiera aplicado la *NIIF para las EPYM*.

Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

(a) **Combinaciones de negocios.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Goodwill* a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

(b) **Transacciones con pagos basados en acciones.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no está obligada a aplicar la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta NIIF, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta NIIF.

(c) **Valor razonable como costo atribuido.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

(d) **Revaluación como costo atribuido.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores [*es decir, su marco de información financiera anterior*], de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.

(e) **Diferencias de conversión acumuladas.** La Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de transición a la NIIF para las EPYM (es decir, aplicar el método de “nuevo comienzo”).

(f) **Estados financieros separados.** Cuando una entidad prepara **estados financieros separados**, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en afiliadas, coligadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

- (i) al costo menos el deterioro del valor, o
- (ii) al **valor razonable** con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

- (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, o
- (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las EPYM o el valor libro de los PCGA anteriores [*marco de información financiera anterior*] en esa fecha.

(g) **Instrumentos financieros compuestos.** El párrafo 22.13 requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta NIIF.

(h) **Impuestos diferidos.** No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF reconozca, en la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, **activos por impuestos diferidos** ni **pasivos por impuestos diferidos** relacionados con diferencias entre la **base fiscal** y el **valor libro** de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.

(i) **Acuerdos de concesión de servicios.** No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta NIIF.

(j) **Actividades de extracción.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores [*marco de información financiera anterior*], puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, por el importe determinado según sus PCGA anteriores [*marco de información financiera anterior*]. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

(k) **acuerdos que contienen un arrendamiento.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la NIIF para las EPYM, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor.

(l) **pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.** El costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIIF para las EPYM, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.

(m) **operaciones sujetas a regulación de tarifas.** Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF mantiene partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a regulación de tarifas (es decir proporcionar bienes o servicios a los clientes a precios/tarifas establecidas por un organismo autorizado) puede optar por utilizar el valor libro de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta Norma como su costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. La entidad comprobará el deterioro de valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma de acuerdo con la Sección 27. (n) **hiperinflación grave.** Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF tiene una **moneda funcional** que está sujeta a hiperinflación grave:

(i) si su fecha de transición a esta Norma es la **fecha de normalización de la moneda funcional**, o posterior, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a esta Norma y utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en esa fecha, y;

(ii) si la fecha de normalización de la moneda funcional queda dentro de los doce meses de un periodo comparativo, una entidad puede utilizar un periodo comparativo menor que doce meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros para ese periodo más corto.

Notas: combinaciones de negocios

Para todas las combinaciones de negocios que se produjeron antes de la fecha de transición a esta NIIF, una entidad puede aplicar la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Goodwill* de forma retroactiva o conservar su marco de información financiera anterior para contabilizar tales combinaciones de negocios. Si la entidad elige reexpresar cualquier combinación de negocio realizada antes de la fecha de transición para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios a partir de ese momento.

Nota: En algunos casos, la aplicación retroactiva total de la Sección 19 podría ser onerosa o impracticable. Una entidad que elige no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(a) tendrá que establecer, por ejemplo, los valores razonables a la fecha de adquisición (no la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*) para todos los activos adquiridos y todos los pasivos y pasivos contingentes asumidos en todas las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea anterior a la fecha de transición a la NIIF.

Ejemplo: exención, combinaciones de negocios

Ej 28 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las EPYM se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3). La entidad posee dos afiliadas, una adquirida en 20X0 y otra en 20X2.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con los PCGA locales, la entidad, en el reconocimiento inicial, midió el Goodwill adquirida al margen en exceso del costo de la combinación de negocios sobre el interés de la entidad adquirente en los activos netos de la entidad adquirida medidos al valor libro de estos en los estados financieros de la entidad adquirida a la fecha de adquisición. Dicho de otro modo, al momento de la adquisición, los activos y pasivos de la entidad adquirida se registraron en los estados financieros consolidados a los mismos importes en libros que en los estados financieros individuales de la entidad adquirida, a pesar de que los importes interempresas fueron eliminados.

La entidad adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida que cumplen los criterios de reconocimiento a sus valores razonables en esa fecha. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes identificables así reconocidos, deba contabilizarse como Goodwill. No obstante, ya que la entidad adopta por primera vez la NIIF en 20X4, puede elegir no reexpresar las dos combinaciones de negocios que entraron en vigencia antes de la fecha de transición (1 de enero de 20X3). Por consiguiente, el 1 de enero de 20X3, la entidad puede elegir medir el Goodwill al mismo importe al que fuera medida a esa fecha de acuerdo con los PCGA locales, sujeto a una comprobación del deterioro del valor al 1 de enero de 20X3, llevada a cabo de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*. Asimismo, la amortización y el deterioro del valor en 20X3 y 20X4 se determinarían de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*.

No existe nueva medición de los importes en libros de los PCGA locales originales determinados al momento de la combinación de negocios (fecha de adquisición) aunque esos valores se basaran en valor libro en los estados financieros de la entidad adquirida (es decir, el valor libro se considerará un costo atribuido en la fecha de adquisición).

Notas:

Es posible que se apliquen otras exenciones a estos activos en la fecha de transición (p. ej., el uso del valor razonable como un costo atribuido para activos particulares).

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF elige reexpresar cualquier combinación de negocios, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios subsiguientes. Por lo tanto, en este ejemplo, las opciones a disposición de una entidad que adopta por primera vez la NIIF son las que siguen:

- no reexpresar (si la entidad elige usar la exención en su totalidad); o
- reexpresar las combinaciones de negocios producidas en 20X2 (si la entidad elige usar la exención únicamente en relación con todas las combinaciones de negocios anteriores a 20X2); o
- reexpresar tanto las combinaciones de negocios producidas en 20X0 como las de 20X2 (si la entidad elige no usar la exención).

Ej 29 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las EPYM se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

La única combinación de negocios que el grupo celebró fue la adquisición del 100% del patrimonio de otra entidad el 1 de enero de 20X2 a cambio de 10.000 u.m. El 1 de enero de 20X2, el valor libro de los activos netos de la entidad adquirida era de 5.000 u.m. En ese momento, el valor razonable de sus activos, pasivos y pasivos contingentes identificables era de 8.000 u.m.

De acuerdo con los PCGA locales, la entidad, en el reconocimiento inicial, midió el Goodwill adquirida a 5.000 u.m. (es decir, al margen en exceso del costo de la combinación de negocios (10.000 u.m.) sobre el interés de la entidad adquirente en los activos netos de la entidad adquirida medidos al valor libro de estos en los estados financieros de la entidad adquirida a la fecha de adquisición (5.000 u.m.)).

La diferencia de 3.000 u.m. entre el valor libro y el valor razonable de los activos netos de la entidad adquirida el 1 de enero de 20X2 se atribuye en su totalidad a maquinaria que tal entidad está depreciando de forma lineal hasta su valor residual de cero a lo largo del resto de su vida útil de 10 años, medida a partir del 1 de enero de 20X2. Si el grupo hubiera aplicado la NIIF para las EPYM, también habría depreciado la máquina de forma lineal hasta un valor residual de cero a lo largo del resto de su vida útil de 10 años, medida a partir del 1 de enero de 20X2. Conforme el marco de información financiera anterior, el grupo amortizó el Goodwill de forma lineal hasta su valor residual de cero a lo largo de 5 años. Si el grupo hubiera aplicado la NIIF para las EPYM, habría amortizado 2.000 u.m. de Goodwill (es decir, 10.000 u.m. menos 8.000 u.m.) de forma lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de 5 años.

El grupo eligió aplicar la exención en el párrafo 35.10 (es decir, eligió no aplicar la Sección 19 a sus combinaciones de negocios que se produjeron antes de la fecha de transición).

El grupo es muy rentable y ninguno de sus activos requiere deterioro del valor.

Debido a que el grupo elige usar la exención detallada en el párrafo 35.10, en su estado de situación financiera de apertura (al 1 de enero de 20X3), mide el Goodwill a 4.000 u.m. (el importe determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior; es decir, 5.000 u.m. \times 4/5 años de vida útil restante = 4.000 u.m.) y, por consiguiente, no ajusta sus ganancias acumuladas consolidadas iniciales al 1 de enero de 20X3.

En su estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, el grupo mide el Goodwill a 2.000 u.m. (20X3: 3.000 u.m.). La ganancia del grupo para el año finalizado en 20X4 se estima luego de que el grupo haya deducido 1.000 u.m. (es decir, 5.000 u.m. \times 1/5 años de vida útil = 1.000 u.m.) como gasto por la amortización del Goodwill (20X3: 1.000 u.m.).

Ej 30 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 30. No obstante, en este ejemplo, el grupo no eligió aplicar la exención detallada en el párrafo 35.10 (es decir, aplica la Sección 19 de forma retroactiva a su combinación de negocios).

En su estado consolidado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3), el grupo mide el Goodwill a 1.600 u.m. (el importe determinado de acuerdo con la Sección 19; es decir, $2.000 \times 4/5$ años de vida útil restante = 1.600 u.m.) en lugar de 4.000 u.m. a las que se habría medido si hubiera utilizado el marco de información financiera anterior. No obstante, el grupo también debe medir sus propiedades, planta y equipo a 2.700 u.m. por encima de la medición acorde al marco de información financiera anterior al 31 de diciembre de 20X2; es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 9/10$ de años de vida útil restante = 2.700 u.m. Por consiguiente, el grupo ajusta sus ganancias acumuladas consolidadas iniciales al 1 de enero de 20X3 según la medición acorde a su marco de información financiera anterior con un incremento en 300 u.m. al preparar su estado de situación financiera de apertura (es decir, 2.700 u.m. de incremento en propiedades, planta y equipo menos 2.400 u.m. de disminución en Goodwill).

En sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*, el grupo reconoce:

- al 31 de diciembre de 20X3 (es decir, la información comparativa), el Goodwill a 1.200 u.m. (es decir, $2.000 \text{ u.m.} \times 3/5$ años de vida útil restante = 1.200 u.m.) y propiedades, planta y equipo a 2.400 u.m. por encima de lo que habría sido su medición acorde al marco de información financiera anterior (es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 8/10$ de años de vida útil restante = 2.400 u.m.);
- al 31 de diciembre de 20X4, el Goodwill a 800 u.m. (es decir, $2.000 \text{ u.m.} \times 2/5$ años de vida útil restante = 800 u.m.) y propiedades, planta y equipo a 2.100 u.m. por encima de lo que habría sido su medición acorde al marco de información financiera anterior (es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 7/10$ de años de vida útil restante = 2.100 u.m.);
- para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X4 y 20X3, el gasto por amortización del Goodwill a 400 u.m. (es decir $2.000 \text{ u.m.} \times 1/5$ años de vida útil = 400 u.m.) y el gasto adicional por depreciación en relación con propiedades, planta y equipo a 300 u.m. (es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 1/10$ años de vida útil = 300 u.m.).

Ejemplos: exención, transacciones con pagos basados en acciones

Ej 31 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. Ese marco de información financiera anterior prohibía el reconocimiento de transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio. En 20X2, la entidad otorgó acciones a sus empleados a cambio de sus servicios durante ese periodo. De acuerdo con los PCGA locales, tal transacción no afecta el patrimonio total. No obstante, la entidad reclasifica los importes dentro del patrimonio, como lo exige la legislación local para reflejar la emisión de acciones.

Si la entidad elige utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(b), no hace ajuste alguno a la clasificación de su patrimonio en el estado de situación financiera de apertura el 1 de enero de 20X3: la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(b), ajustaría sus ganancias acumuladas y saldos de patrimonio aportados en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, el 1 de enero de 20X3) a fines de medir los servicios recibidos a cambio de las acciones de la entidad a valor razonable.

Ej 32 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En 20X0, la entidad emitió derechos sobre la revaluación de acciones en un acuerdo de pagos basados en acciones liquidadas en efectivo a los empleados a cambio de sus servicios. La entidad liquidó derechos sobre la revaluación de acciones (es decir, pagó en efectivo a los empleados) en 20X2.

El marco de información financiera anterior de la entidad reconocía las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo únicamente cuando la entidad pagara a sus empleados en efectivo.

Debido a que la obligación se liquidó antes de la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (1 de enero de 20X3), la entidad puede elegir aplicar la exención detallada en el párrafo 35.10(b) y, por lo tanto, no hacer ajuste alguno para los pagos basados en acciones liquidadas en efectivo a la fecha de transición.

Nota: Bajo la suposición de que, conforme a los PCGA locales, el importe pagado para liquidar los derechos de revaluación de acciones fue reconocido como un gasto en resultados en 20X2, o antes, aun si la entidad no eligiera la excepción, no habría efecto alguno sobre los importes informados en 20X3 y 20X4.

Notas: valor razonable o revaluación como costo atribuido

El valor razonable o el importe de una revaluación anterior pueden utilizarse como costo atribuido para algunos activos específicos a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*. La entidad que adopta por primera vez la NIIF puede elegir ya sea el valor razonable o el importe de una revaluación anterior que se determinen de acuerdo con las políticas contables de la entidad a través de su marco de información financiera anterior, como base para el costo atribuido en la fecha de transición.

Valor razonable

Valor razonable es el importe al cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Revaluación conforme al marco de información financiera anterior

La revaluación de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles no está permitida por la *NIIF para las EPYM* y, por lo tanto, “revaluación” no es un término definido. Sin embargo, el “importe revaluado de un activo” está definido en el Glosario de las NIIF completas como “el valor razonable de un activo a la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posteriormente y la pérdida por deterioro de valor acumulada posteriormente”.

Ejemplos: exención, valor razonable como costo atribuido

Ej 33 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, la entidad midió propiedades, planta y equipo al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocido en resultados en el periodo del cambio en dicho valor.

La medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. No obstante, en la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al 1 de enero de 20X3), de acuerdo con el párrafo 35.10(c), la entidad puede elegir medir sus propiedades, planta y equipo (partida por partida) a su costo atribuido (es decir, su valor razonable al 1 de enero de 20X3). Por ello, no se realizó ajuste alguno a las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*) para propiedades, planta y equipo.

Nota: La exención está disponible para aplicarla partida por partida. Por lo tanto, una entidad puede elegir utilizar el valor razonable como costo atribuido para ciertas partidas de una clase, y decidir aplicar el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de acuerdo con la Sección 17 de forma retroactiva para otras partidas en la clase. Si la entidad elige no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(c) para una parte o el total de las partidas, ajustaría las ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

Ej 34 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 34. No obstante, en este ejemplo, de acuerdo con su marco de información financiera anterior, la entidad midió sus propiedades, planta y equipo a su costo de adquisición (es decir, no depreció ni deterioró el valor de sus propiedades, planta y equipo).

El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

La entidad no puede decidir que el costo de adquisición de propiedades, planta y equipo sea el costo atribuido al 1 de enero de 20X3 porque no constituye el valor razonable ni un importe revaluado. Por consiguiente, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3, la entidad debe contabilizar, de forma retroactiva, sus propiedades, planta y equipo de acuerdo con la Sección 17 (es decir, mediante el modelo de costo - depreciación- deterioro del valor), excepto en la medida en que elija medir determinadas partidas de propiedades, planta y equipo el 1 de enero de 20X3 al costo atribuido.

Si una entidad usa el valor razonable como costo atribuido para cualquier partida, ajusta las ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a su costo atribuido (valor razonable el 1 de enero de 20X3).

Nota: Si la entidad eligió no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(c), ajustaría las ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

Ejemplos: exención, revaluación como costo atribuido

Ej 35 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 34. No obstante, en este ejemplo, de acuerdo con su marco de información financiera anterior, la entidad midió sus propiedades, planta y equipo a los importes revaluados (es decir, el valor razonable menos la depreciación acumulada menos las pérdidas por deterioro del valor) con incrementos en la revaluación incluidos en una reserva de revaluación. La entidad revaluó sus propiedades, planta y equipo al valor razonable el 31 de diciembre de 20X2.

El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro

del valor acumuladas. No obstante, en la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al 1 de enero de 20X3), de acuerdo con el párrafo 35.10(d), la entidad puede elegir medir sus propiedades, planta y equipo a su costo atribuido; es decir, su valor revaluado (valor razonable) determinado al 31 de diciembre de 20X2. Por ello, no se realizaría ajuste alguno a las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*) para propiedades, planta y equipo.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(d), ajustaría el patrimonio y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

Ej 36 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. La entidad fue privatizada el 30 de junio de 20X2 y, en esa fecha, los valores razonables de todas las propiedades, planta y equipo fueron determinados como parte de la transacción. En sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X3 conforme a los PCGA locales, la entidad midió propiedades, planta y equipo al valor razonable de propiedades, planta y equipo, como se determinaron al 30 de junio de 20X2.

De acuerdo con el párrafo 35.10(d), la entidad elige atribuir el costo de sus propiedades, planta y equipo al valor razonable determinado el 30 de junio de 20X2 (es decir, la fecha de valoración).

El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. No obstante, en la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al 1 de enero de 20X3), de acuerdo con el párrafo 35.10(d), la entidad puede elegir usar la revaluación del 30 de junio de 20X2 (valoración derivada de un suceso) como el costo atribuido. Por lo tanto, la entidad podría elegir medir sus propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 como sigue: el importe revaluado determinado al 30 de junio de 20X2 menos la depreciación para el periodo comprendido entre el 1 de julio de 20X2 y el 31 de diciembre de 20X2 determinada de acuerdo con la Sección 17 y las pérdidas por deterioro del valor al 31 de diciembre de 20X2 (si corresponde) determinadas conforme a la Sección 27.

La entidad ajusta sus ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a su costo atribuido (como se describe anteriormente) el 1 de enero de 20X3.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar las exenciones detalladas en los párrafos 35.10(c) o (d), ajustaría las ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

Ejemplo: exención, diferencias de conversión acumuladas

Ej 37 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. El marco de información financiera anterior

prohibía que la clasificación de ganancias o pérdidas por diferencias de cambio sobre las partidas monetarias por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero que, en esencia, forman parte de la inversión neta de la entidad en tal negocio en el extranjero, se presentará como un componente separado del patrimonio.

El reconocimiento inicial de las diferencias de cambio que surgen a raíz de una partida monetaria que forma parte de la inversión neta de una entidad que informa en una operación en el extranjero; tal reconocimiento debe hacerse en otro resultado integral e informarse como un componente separado de la entidad, en los estados financieros consolidados.

Si el grupo elige usar la exención en el párrafo 35.10(e), no es necesario ajustar sus ganancias acumuladas consolidadas en su estado consolidado de situación financiera en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) por la diferencia de conversión acumulada que de otro modo se habría informado como un componente separado de patrimonio, de acuerdo con el párrafo 30.13.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención en el párrafo 35.10(e), ajustaría su estado consolidado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) al transferir de las ganancias acumuladas consolidadas un importe equivalente a la diferencia de conversión acumulada en un componente separado de patrimonio.

Notas: estados financieros separados

Estados financieros separados son los presentados por una entidad controladora, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada de forma conjunta, en los que las inversiones se contabilizan a raíz de la participación directa en el patrimonio, y no en función de los resultados presentados y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido.

La *NIIF para las EPYM* no exige la presentación de estados financieros separados. La entidad aplica la misma política contable para todas las inversiones en una única clase. Por consiguiente, una entidad podría, por ejemplo, medir las inversiones en coligadas al valor razonable y las inversiones en afiliadas al costo menos el deterioro del valor. No obstante, no puede utilizar el costo para algunas de sus inversiones en coligadas y el valor razonable para otras inversiones en coligadas.

Ejemplo: exención, estados financieros separados

Ej 38 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

La legislación de la jurisdicción en la que opera la entidad exige que todas las entidades preparen estados financieros separados. El marco de información financiera anterior exigía que la entidad contabilizara las inversiones en entidades afiliadas, coligadas y controladas conjuntamente en sus estados financieros separados, mediante el método de la participación.

Para medir cada categoría de inversión (es decir, inversión en entidades afiliadas, coligadas y controladas conjuntamente) en sus estados financieros separados, la entidad debe elegir una política contable que se base en uno de estos modelos: el modelo del costo menos el deterioro del valor, el modelo del valor razonable o método de la participación.

Si una entidad que adopta por primera vez la *NIIF* mide esta inversión al costo, medirá esa inversión mediante uno de los siguientes importes en la fecha de la transición:

- (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados; o
- (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.

Modelo del valor razonable

Si la entidad elige el modelo del valor razonable, no hay exenciones a disposición de la entidad. La entidad mide sus inversiones en entidades afiliadas, coligadas o controladas conjuntamente al valor razonable, a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, y ajusta, según el caso, las ganancias acumuladas iniciales en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3).

Modelo del costo

Si la entidad elige el modelo del costo, el párrafo 35.10(f) permite el uso de dos exenciones para determinar el costo atribuido de la inversión:

- (a) el valor razonable a la fecha de transición (es decir, el costo atribuido); o
- (b) el valor libro en la fecha de transición, medido con el marco de información financiera anterior, sujeto a la comprobación del deterioro del valor (es decir, el costo atribuido).

La entidad mide sus inversiones en sus entidades afiliadas, coligadas y controladas conjuntamente al costo de acuerdo con la Sección 9 o al costo atribuido (es decir, en conformidad con (a) o (b) arriba) a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*. Si tal valor libro es diferente del importe determinado mediante el marco de información financiera anterior, entonces la entidad ajusta las ganancias acumuladas iniciales en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, el 1 de enero de 20X3) en consecuencia. Si los importes se reconocieron en otros componentes de patrimonio conforme al método de la participación, es posible que se requiera una transferencia a ganancias acumuladas.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(f), ajustaría su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) al ajustar las ganancias acumuladas por la diferencia acumulada entre el valor libro de sus inversiones en entidades afiliadas, coligadas y negocios conjuntos medido con el método de la participación (conforme al marco de información financiera anterior) y su valor libro medido de acuerdo con el párrafo 9.26 (es decir, usando la base de medición elegida, ya sea de costo o valor razonable). Si los importes se reconocieron en otros componentes de patrimonio conforme al método de la participación, es posible que se requiera una transferencia a ganancias acumuladas.

Notas: instrumentos financieros compuestos

Si una entidad elige no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(g), la entidad presentaría su estado de situación financiera en la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* como si siempre hubiera aplicado el párrafo 22.13 a todos los instrumentos financieros compuestos emitidos.

La exención detallada en el párrafo 35.10(g) proporciona una excepción únicamente al respecto de aquellos instrumentos que se han liquidado antes de la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*. Por consiguiente, la entidad debe determinar si el componente de pasivo de dichos instrumentos financieros compuestos se encuentra pendiente de pago a la fecha de transición. Si es así, la entidad debe aplicar el párrafo 22.13 al preparar su estado de situación financiera de apertura.

La clasificación (pasivo/patrimonio) se determina conforme a la esencia del acuerdo contractual en el momento en que el instrumento cumple los criterios de reconocimiento de la Sección 22 por primera vez. La entidad no toma en cuenta hechos posteriores a esa fecha (distintos de los cambios en los plazos de los instrumentos). Por ejemplo, los cambios en los precios de mercado no derivan en una revisión de la clasificación de un instrumento convertible. Por ello, para los instrumentos financieros compuestos

pendientes de pago a la fecha de transición, la entidad determina el valor libro inicial de los componentes sobre la base de las circunstancias existentes al momento de la emisión del instrumento.

El párrafo 22.13 exige que, al inicio, los instrumentos compuestos se separen en componentes de pasivo y componentes de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva del párrafo 22.13 implica la separación de dos porciones del patrimonio:

- (a) Una porción estará en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales acumulados (o devengados) por el componente de pasivo.
- (b) La otra porción representará el componente original de patrimonio del instrumento financiero.

De acuerdo con el párrafo 35.10(g), si el componente de pasivo ya no está pendiente de pago en la fecha de transición a la NIIF, una entidad puede elegir no separar el componente de pasivo original (posiblemente dentro de ganancias acumuladas) del componente de patrimonio inicial (generalmente de naturaleza capital) del instrumento financiero (es decir, no se exige la clasificación dentro del patrimonio).

Ejemplos: exención, instrumentos financieros compuestos (párrafo 35.10(g))

Ej 39 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las EPYM se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X9. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X8).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. El marco de información financiera anterior requería que la entidad contabilizara su deuda convertible que había emitido completamente como un pasivo. No obstante, cuando los tenedores de bonos ejerzan sus derechos de conversión, el valor libro del bono convertido se transfiere de pasivos a patrimonio.

El 1 de enero de 20X1, una entidad emitió 500 bonos convertibles. Los bonos son emitidos a la par con un valor nominal de 100 u.m. por título y son por cinco años, sin costos de transacción. El producto total de la emisión fue de 50.000 u.m. El interés se paga anualmente, a periodo vencido, a una tasa de interés anual del 4 por ciento. Cada bono es convertible, a discreción del tenedor, en 25 acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. En el momento de la emisión de los bonos, la tasa de interés de mercado para una deuda similar sin posibilidad de conversión es del 6 por ciento. Al final del periodo de cinco años, si no se convierten, los bonos se reintegran a la par, incluidos los intereses que se hayan acumulado.

La entidad debe repartir el producto de lo recibido a raíz de la emisión de los bonos entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio neto del instrumento emitido. Ese reparto no se revisa en periodos posteriores. El Apéndice de la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* ilustra la contabilización exigida para este ejemplo.

En este ejemplo, a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al 1 de enero de 20X8), el componente de pasivo ya no se encuentra pendiente de pago (es decir, cada bono ya se habría convertido en 25 acciones ordinarias, o, el 31 de diciembre de 20X5, se habría canjeado por efectivo). Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 35.10(g), la entidad puede elegir eximirse de calcular los efectos de separar los instrumentos financieros compuestos en el componente de pasivo y el componente de patrimonio neto. Si elige la exención, la entidad continúa con la contabilidad que utilizaba conforme a su marco de información financiera anterior en su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X8); de acuerdo con esto, no se realizan ajustes a las ganancias acumuladas.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(g), ajustaría su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, el 1 de enero de 20X8) al ajustar las ganancias acumuladas y los componentes de patrimonio neto (determinados en conformidad con la

legislación pertinente) a fines de la contabilización retroactiva del bono, conforme a la Sección 22. Esto incluiría revisar la medición de los gastos por interés al 6 por ciento.

Ej 40 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 39. No obstante, en este ejemplo, los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la NIIF para las EPYM se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3). ordinarias para el 31 de diciembre de 20X4.

Dado que el componente de pasivo de los bonos convertibles está pendiente de pago a la fecha de transición a la NIIF para las EPYM (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad no puede aplicar la exención detallada en el párrafo 35.10(g). Por lo tanto, la entidad debe determinar el valor libro del pasivo al 1 de enero de 20X8 (la fecha de transición a la NIIF para las EPYM) de acuerdo con la NIIF para las EPYM, como sigue:

Cuando se emite el instrumento, primero se debe valorar el componente de pasivo, y la diferencia entre el importe total de la emisión (que es el valor razonable del instrumento en su totalidad) y el valor razonable del componente de pasivo se asigna al componente de patrimonio. El valor razonable del componente de pasivo se calcula mediante la determinación de su valor presente usando la tasa de descuento del 6 por ciento. Los cálculos se ilustran a continuación:

	u.m.
Importe obtenido de la emisión del bono (A)	50.000
Valor presente del principal al final de cinco años (véanse abajo los cálculos)	37.363
Valor presente del interés pagadero anualmente al final del periodo de cinco Años	8.425
Valor presente del pasivo, que es el valor razonable del componente de pasivo (B)	45.788
Valor residual, que es el valor razonable del componente de patrimonio (A) – (B)	4.212

Cálculos:

Valor presente del principal de 50.000 u.m. al 6 por ciento $50.000 \text{ u.m.}/(1,06)^5 = 37.363$

Valor presente de la anualidad por intereses de 2.000 u.m. (= 50.000 u.m. × 4 por ciento) a pagar al final de cada cinco años.

Los pagos anuales por intereses de 2.000 u.m. constituyen una renta vitalicia: una corriente de flujo de efectivo con un número limitado (n) de pagos periódicos (C), por cobrar en las fechas de la “1” a la “n”. Para calcular el valor presente de esta anualidad, los pagos futuros se descuentan mediante la tasa de interés periódica (i) usando la siguiente fórmula:

$$PV = \frac{C}{i} \left[x 1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

Por lo tanto, el valor presente de los pagos por intereses de 2.000 u.m. es $(2.000/0,06) \times [1 - (1/1,06)^5] = 8.425 \text{ u.m.}$

Después de la emisión, el emisor amortizará el descuento del bono de acuerdo con la siguiente tabla:

	(a) pago por intereses	(b) Total de gastos por intereses =6%(e)	(c)Amortización de descuento del bono =(b)-(a)	(d) Descuento del bono = (d) -©	€ Pasivo neto = 50.000 - (d)
		u.m	u.m	u.m	u.m
1/1/20x1				4.212	45.788
31/12/20x1	2.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20x2	2.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20x3	2.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20x4	2.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20x5	2.000	2.943	943	0	50.000
Totales	10.000	14.212	4.212		

Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 35.7(c) y la Sección 22, en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad presenta el bono convertible como un pasivo de 47.327 u.m. (una disminución de 2.673 u.m.) y un patrimonio de 4.212 u.m. (un aumento de 4.212 u.m.) y ajusta en 1.539 u.m. sus ganancias acumuladas a fines de la contabilización retroactiva del bono en conformidad con la Sección 22.

Elaboración:

	Pasivo	Patrimonio: derecho de conversión	Patrimonio: ganancias acumuladas (interés)
Marco de información financiera Anterior	50.000 u.m.	–	(4.000u.m.)
<i>NIIF para las EPYM</i> (véase el fin de 20X2 arriba)	47.327 u.m.	4.212 u.m.	(5.539u.m.)
Diferencia	2.673 u.m.	(4.212 u.m.)	1.539u.m.

Notas: impuestos diferidos

El párrafo 35.10(h) exime a las entidades que adoptan por primera vez la NIIF de reconocer un activo o un pasivo por impuestos diferidos a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, únicamente cuando tal reconocimiento implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado (es decir, no es una elección "libre", sino que está disponible sólo si la medición de un activo o un pasivo por impuestos diferidos deriva en costo o esfuerzo desproporcionado). Asimismo, la exención no se aplica al reconocimiento del activo subyacente que da lugar al activo o el pasivo por impuestos diferidos.

Notas: acuerdos de concesión de servicios

Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público contrata a un operador privado para desarrollar (o mejorar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. Los párrafos 34.12 a 34.16 detallan los requerimientos para los acuerdos de concesión de servicios. Para aquellos acuerdos de concesión de servicios celebrados antes de la fecha de transición, la entidad puede continuar utilizando su contabilidad conforme al marco de información financiera anterior, hasta la finalización del acuerdo, aun cuando esto suceda después de la fecha de transición.

Notas: actividades de extracción

Según la contabilidad de costo total, los costos de exploración y desarrollo se contabilizan en centros de costo que generalmente se relacionan con un área geográfica grande, como un país. Un centro de costo total generalmente incluye los costos asociados a los proyectos de exploración y desarrollo que se llevan a cabo con éxito o no. La Sección 35 permite, en términos generales, a las entidades que adoptan por primera vez la NIIF y que habían utilizado previamente esta base para su contabilidad, que elijan medir los activos de petróleo y gas a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* al importe determinado conforme al marco de información financiera anterior de la entidad. Las entidades que elijan utilizar la exención deben comprobar el deterioro del valor tanto de los activos para exploración y evaluación como los activos en fases de desarrollo y producción, a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*. Toda pérdida que se identifique por deterioro del valor debe reconocerse a la fecha de transición.

Tras la transición a la *NIIF para las EPYM*, una entidad aplica el párrafo 34.11, que detalla que una entidad dedicada a la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales (actividades de extracción), contabiliza los desembolsos por la adquisición o el desarrollo ⁽⁴⁾ de activos tangibles o intangibles para su uso en actividades de extracción aplicando la Sección 17 *Propiedades, Planta*

Ejemplo: exención, actividades de extracción

Ej 41 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales, que permitían que la entidad utilizara la contabilidad de costo total para contabilizar todas sus propiedades de petróleo y gas ubicadas en el país X, en un único centro de costos. (Según la contabilidad de costo total, los costos de exploración y desarrollo relacionados con propiedades individuales de petróleo y gas se contabilizan en centros de costos que incluyen todas las propiedades dentro un área geográfica grande, como un país).

Al elaborar sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las EPYM*, la entidad elige medir sus activos de petróleo y gas en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 al importe determinado según su marco de información financiera anterior (es decir, de acuerdo con la contabilidad de costo total).

Debido a que el centro de costos para contabilizar los activos de petróleo y gas de la entidad de acuerdo con la contabilidad de costo total es una unidad de cuenta más grande que la que la entidad elige para su uso al aplicar la *NIIF para las EPYM*, la entidad asigna el valor libro del centro de costos a los activos de petróleo y gas subyacentes en ese centro de costos. La entidad elige asignar ese importe a cada uno de sus activos de petróleo y gas de forma proporcional mediante cantidades o valores de reserva a esa fecha. La entidad aplica entonces la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para comprobar el deterioro del valor de los activos de petróleo y gas subyacentes.

Tras el estado de situación financiera de apertura, la entidad contabiliza sus activos de petróleo y gas de acuerdo con el párrafo 34.11.

Notas: acuerdos que contienen un arrendamiento

Algunos acuerdos, como los acuerdos de subcontratación particulares que otorgan derechos sobre capacidad, no adquieren la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pago. El párrafo 20.3 exige que dichos acuerdos se contabilicen conforme a la Sección 20 *Arrendamientos*. Tal clasificación de arrendamiento se basa en los términos originales del acuerdo de arrendamiento y en las circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento.

El párrafo 35.10(k) permite que una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, contiene un arrendamiento sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor. No obstante, no exime a la entidad de tomar dicha determinación.

Ejemplo: exención, acuerdos que contienen un arrendamiento

Ej 42 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

El marco de información financiera anterior exigía que la entidad contabilizara los acuerdos de arrendamiento sólo si los términos del acuerdo tomaban la forma de un acuerdo contractual, independientemente de si el acuerdo transmitía derechos de utilización de activos a cambio de pago.

El 12 de abril de 20X1, la entidad celebró un acuerdo que contenía un arrendamiento, tal como se define en la *NIIF para las EPYM*. No obstante, la entidad no contabilizó el acuerdo como un arrendamiento, pero sí contabilizó los pagos como un gasto de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

En la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad debe evaluar si es parte de algún acuerdo que contenga un arrendamiento. La entidad realiza tal evaluación ya sea sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes al momento de celebrar el acuerdo (es decir, el 12 de abril de 20X1) o, puede realizar tal evaluación sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes a la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3).

Ej 43 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

El 1 de enero de 20X0, la entidad celebró un acuerdo con un proveedor para adquirir una cantidad mínima de gas para su uso en su proceso productivo para un periodo de tiempo específico (acuerdo del tipo “tomar o pagar”). El 1 de enero de 20X2, hubo un cambio en los términos contractuales del acuerdo.

En la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* (es decir, al 1 de enero de 20X3), si la entidad utiliza la exención detallada en el párrafo 35.10(k), puede determinar si el acuerdo contiene un arrendamiento al aplicar los criterios mencionados en el párrafo 20.4 sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha.

Otra posibilidad es que, si la entidad no utiliza la exención detallada en el párrafo 35.10(k), aplique los criterios sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes el 1 de enero de 20X0 y reevalúe el acuerdo el 1 de enero de 20X2 debido al cambio contractual.

Notas: pasivos por retiro del servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

La aplicación retroactiva en la fecha de transición a esta NIIF requeriría que una entidad elaborara un informe histórico de todos los cambios al pasivo que habrían sido hechos en el pasado. También requeriría un ajuste al costo inicial registrado para propiedades, planta y equipo al momento de la adquisición y en relación con la depreciación cargada en periodos anteriores. En muchos casos esto no será practicable. El párrafo 35.10(1) permite que una entidad quede exenta de estos requerimientos para cambios en tales pasivos que se produjeron antes de la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*. Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF utiliza esta exención, deberá realizar lo siguiente:

- medir el pasivo a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM* de acuerdo con la Sección 21;
- estimar el importe que se habría incluido en el costo del activo relacionado cuando el pasivo se originó por primera vez al descontar el pasivo a esa fecha, mediante una estimación de la tasa de descuento histórico, ajustada por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo correspondiente;
- calcular la depreciación acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, sobre la base de la política de depreciación y la estimación de la vida útil de acuerdo con la *NIIF para las EPYM* a la fecha de transición.

Ejemplo: exención, pasivos por retiro del servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

Ej 44 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3). Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. El marco de información financiera anterior prohibía el reconocimiento del pasivo por retiro del servicio que se originó el 1 de enero de 20X1 debido a la construcción de la planta de la entidad.

Por consiguiente, una estimación del costo de cumplir con dicha obligación no se incluyó en el costo de la partida relacionada de propiedades, planta y equipo ni se reconoció como un pasivo. La planta se registró a 20.000 u.m.

Al 1 de enero de 20X3, de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, el pasivo se mediría a 1.210 u.m. Suponga que la tasa de descuento ajustada al riesgo correspondiente para el pasivo entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2 es del 10 por ciento anual.

La entidad deprecia su planta de forma lineal durante los 20 años de vida útil estimada hasta un valor residual estimado de cero, de acuerdo con los PCGA locales.

Esto también es la depreciación adecuada en conformidad con la *NIIF para las EPYM*. Por lo tanto, el 1 de enero de 20X3, la vida útil restante es de 18 años.

De acuerdo con el párrafo 17.10(c), una entidad debe incluir en la medición inicial de sus propiedades, planta y equipo, la obligación presente de retirar su planta del servicio.

Si la entidad elige usar la exención detallada en el párrafo 35.10(1), haría lo que sigue:

- medir el pasivo para dismantelar la planta que surgió de la construcción de su planta en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 a 1.210 u.m.;
- descontar el pasivo por dos años para estimar el importe que se habría incluido en el costo del activo relacionado cuando el pasivo se originó por primera vez. La estimación del importe para sumar a la planta al 1 de enero de 20X1 es de 1.000 u.m. (es decir, $1.210 \text{ u.m.} / (1,12)$). Por lo tanto, la depreciación acumulada adicional sobre la planta al 1 de enero de 20X3 sería 100 u.m. (es decir, $1.000 \text{ u.m.} \times 2/20$ años);
- en su estado de situación financiera de apertura a la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*, la planta debería medirse a 18.900 u.m. (es decir, $21.000 \text{ u.m. del costo de la planta menos } 2 \text{ años} \times 1.050 \text{ u.m. por año}$).

Consideración

Cuando sea **impracticable** para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables con datos del periodo anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información a revelar requerida por esta NIIF para cualquiera de los periodos anteriores al periodo en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF, revelará dicha omisión.

Ejemplos: resulta impracticable reexpresar el estado de situación financiera de apertura a la fecha de transición

Ej 45 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las EPYM se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen la información comparativa de dos años (es decir, 20X3 y 20X2).

Los estados financieros de la entidad para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X3 y el 31 de diciembre de 20X2 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

El marco de información financiera anterior exigía el uso de la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO) para los inventarios.

De acuerdo con el párrafo 13.18, la entidad usa la fórmula de cálculo del costo de primera entrada, primera salida (FIFO) para los inventarios. No obstante, dado que los registros de inventarios de la entidad se destruyeron en un incendio el 31 de diciembre de 20X1, la entidad no puede reexpresar los inventarios (es decir, es impracticable hacerlo) en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X2 (la fecha de transición a la NIIF para las EPYM).

Todos los inventarios que la entidad mantenía al 1 de enero de 20X2 se vendieron antes del 31 de diciembre de 20X2.

Dado que es impracticable reexpresar el estado de situación financiera de apertura de la entidad para su uso en la fórmula de cálculo del costo FIFO para los inventarios, de acuerdo con el párrafo 35.11, la entidad mide los inventarios mediante la fórmula de cálculo del costo LIFO en su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X2).

Al 31 de diciembre de 20X2, los inventarios de la entidad se medirían mediante la fórmula de cálculo del costo FIFO. Por consiguiente, en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (los primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las EPYM), la entidad revelaría que, en su estado del resultado integral para 20X2, el costo de las partidas de los gastos por ventas y resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 no pueden compararse con las mismas partidas presentadas para 20X3 y 20X4. La información a revelar explicaría que la falta de comparabilidad se debe a que los inventarios al 1 de enero de 20X2 se miden mediante la fórmula de cálculo del costo LIFO ya que el fuego destruyó los registros necesarios para que la entidad mida los inventarios con la fórmula de cálculo del costo FIFO.

Información a Revelar

Explicación de la transición a la *NIIF para las EPYM*

Una entidad explicará cómo afectó la transición del marco de información financiera anterior a esta NIIF a su **situación financiera**, **rendimiento** financiero y **flujos de efectivo** presentados.

Conciliaciones

Los primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF de una entidad incluirán:

- (a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.
- (b) Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta NIIF, para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a esta NIIF, y;
 - (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.
- (c) Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta NIIF para ese mismo periodo.

Ejemplo: explicación de los efectos de adoptar esta NIIF

Ej 46 Una forma en que la entidad podría revelar cómo la transición de su marco de información financiera anterior a la *NIIF para las EPYM* afectó su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados se muestra a continuación.

Extracto de las notas a los estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

Nota 2 Bases de elaboración y políticas contables

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Están presentados en las unidades monetarias (u.m.) del país A.*

Antes de 20X4, los estados financieros consolidados se elaboraban de acuerdo con los PCGA de A, como fueron emitidos por el Consejo de Normas de Contabilidad del País A. Los efectos financieros de la transición a la *NIIF para las EPYM* se establecen en la nota 3 más abajo.

...

Nota 3 Transición a la *NIIF para las EPYM*

Estos estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las EPYM*. La fecha de transición del grupo a la *NIIF para las EPYM* es el 1 de enero de 20X3. Sus últimos estados financieros elaborados de acuerdo con los PCGA de A correspondieron al año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

La transición a la *NIIF para las EPYM* ha derivado en una cantidad de cambios en las políticas contables de la entidad comparadas con aquellas utilizadas al aplicar los PCGA de A. Las siguientes notas explicativas a los estados financieros consolidados describen las diferencias entre el patrimonio y los resultados presentados conforme a los PCGA de A y los importes presentados recientemente de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*

para el periodo sobre el que se informa finalizado al 31 de diciembre de 20X3 (es decir, información comparativa), y también describen el patrimonio presentado en el estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3). Asimismo, detalla todos los cambios requeridos en las políticas contables realizados al adoptar por primera vez la *NIIF para las EPYM*.

En la tabla a continuación, el patrimonio determinado de acuerdo con la *NIIF para las EPYM* se concilia en patrimonio determinado en conformidad con los PCGA de A tanto al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las EPYM*) y al 31 de diciembre de 20X3 (el final del último periodo presentado en los estados financieros consolidados más recientemente conforme a los PCGA de A).

CONCILIACIÓN DE PATRIMONIO

	<i>al 1 de enero de 20x3</i>			<i>al 31 de diciembre de 20x3</i>		
	PCGA de A	Efecto de Transición	NIIF para EPYM	PCGA de A	Efecto de Transición	NIIF para EPYM
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos Intangibles	530	-245	285	446	-196	250
Propiedad Planta y Equipo	1.288	57	1.345	1.202	44	1.246
Activos financieros	333	28	361	658	-20	638
Inventarios	470	94	564	230	115	345
Activos Totales	2.621	-66	2.555	2.536	-57	2.479
Arrendamientos por pagar	-	72	72	-	58	58
Pasivos financieros	320	50	370	126	50	176
Beneficios a los empleados	-	132	132	-	148	148
Pasivos totales	320	254	574	126	256	382
Capital Emitido	1.975	-50	1.925	1.975	-50	1.925
Ganancias Acumuladas	326	-270	56	434	-262	172
Patrimonio total	2.301	-320	1.981	2.409	-312	2.097

Conciliación de los resultados consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3

	PCGA de A	Efecto de Transición	NIIF para EPYM
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ventas netas	1.058	-58	1.000
Costo de venta	-630	21	-609
Ganancia Bruta	428	-37	391
Gastos Operativos	-263	38	-225
Ganancias Operativas	165	1	166
Valor razonable de act financieros	-	10	10
Gastos financieros	-7	-3	-10
Ganancia/pérdida del periodo	158	8	166

Las notas presentadas a continuación constituyen la conciliación del patrimonio que se mencionó anteriormente. Dos partidas de información adicionales son las que siguen:

- La entidad declaró y pagó 50 u.m. por dividendos en 20X3.
- En este ejemplo, a fines de simplicidad, se ha ignorado la reversión del descuento para el componente de pasivo de la deuda convertible (instrumento financiero compuesto).

Notas a la conciliación del patrimonio

3.1 Activos intangibles

Los costos de investigación y desarrollo reconocidos como un activo de acuerdo con los PCGA de A se reconocen como un gasto conforme a la *NIIF para las EPYM*. Al 1 de enero de 20X3, el ajuste de transición acumulado disminuyó el valor libro de los activos intangibles en 245 u.m. Por lo tanto, en 20X3, el gasto por la amortización de los activos intangibles fue de 49 u.m. menos de acuerdo con la *NIIF para las EPYM* que con los PCGA de A. Durante 20X3, la entidad no incurrió en gasto alguno relacionado con la investigación y el desarrollo.

3.2 Propiedades, planta y equipo

Activos arrendados

Algunos contratos de arrendamiento que, en conformidad con los PCGA de A se contabilizan al reconocer los pagos por arrendamiento como un gasto de forma lineal, se clasifican como arrendamientos financieros de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*.

El 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad reconoció por primera vez activos por 87 u.m. (por sus derechos contractuales de utilización de los activos arrendados) y un pasivo por 72 u.m. (por su obligación contractual de realizar futuros pagos por arrendamiento).

Por lo tanto, la ganancia para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 es 3 u.m. mayor de acuerdo con la *NIIF para las EPYM* de lo que habría sido conforme a los PCGA de A debido al efecto neto de lo siguiente:

- El gasto por depreciación de los activos arrendados es 11 u.m. más alto.
- Los costos financieros por el pasivo de arrendamiento reconocido son 4 u.m. más altos.
- Los gastos del arrendamiento operativo son 18 u.m. más bajos.

Deterioro del valor

La comprobación de deterioro del valor para propiedades, planta y equipo requerida por los PCGA de A y la *NIIF para las EPYM* difiere sólo en un aspecto: a diferencia de la *NIIF para las EPYM* (que requieren el descuento de los flujos de efectivo al computar el valor de una partida en uso), los PCGA de A utilizan flujos de efectivo no descontados al computar el valor de una partida en uso. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad reduce el importe en libros de su planta en 30 u.m.

Debido a que el importe depreciable es menor, el gasto de depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 es 2 u.m. menor de acuerdo con la *NIIF para las EPYM* que en conformidad con los PCGA de A.

3.3 Instrumentos financieros

Activos financieros

De acuerdo con los PCGA de A, las inversiones en acciones preferidas no convertibles que se cotizan en bolsa se miden al costo histórico. De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, dichas inversiones se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad aumenta el valor libro de sus

inversiones en 28 u.m. El incremento de 10 u.m. en el valor razonable de las inversiones en 20X3 se reconoce en resultados determinados de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*.

Pasivos financieros

De acuerdo con los PCGA de A, la deuda convertible se clasifica en su totalidad como patrimonio. De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, al emitir la deuda convertible (un instrumento financiero compuesto), una entidad reparte los importes emitidos entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio.

Por consiguiente, en el estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), se hizo una reclasificación de 50 u.m. de patrimonio a pasivo por el componente de pasivo de la deuda convertible emitida por la entidad que estaba pendiente de pago el 1 de enero de 20X3.

3.4 Inventarios

De acuerdo con los PCGA de A, los inventarios se miden mediante la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO). De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, la entidad mide los inventarios mediante la fórmula de cálculo del costo promedio ponderado. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad aumenta el valor libro de sus inventarios en 94 u.m.

Debido al cambio en la fórmula de cálculo del costo, el costo de los bienes vendidos de la entidad es 21 u.m. menos en 20X3 mediante la fórmula del cálculo de costo ponderado (de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*) que lo que habría sido mediante la fórmula del cálculo de costo LIFO (de acuerdo con los PCGA de A).

3.5 Beneficios a los empleados

La entidad brinda a sus empleados un plan de pensiones basado en el salario final. El plan no cuenta con financiación.

De acuerdo con los PCGA de A, la entidad no reconoce sus obligaciones para pagar pensiones a sus empleados y exempleados (es decir, los beneficios post-empleo se reconocen como un gasto únicamente cuando se pagan). De acuerdo con la *NIIF para las EPYM*, la entidad reconoce un pasivo por las obligaciones de la entidad conforme el plan de beneficios definidos mediante el método de la unidad de crédito proyectada y el cambio neto en el pasivo en un periodo se reconoce como un gasto.

Por consiguiente, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad aumentó sus pasivos en 132 u.m., y los gastos de 20X3 son 16 u.m. más altos que conforme a la *NIIF para las EPYM*.

3.6 Ingresos de actividades ordinarias

Ventas en consignación

De acuerdo con los PCGA de A, la entidad reconocía el ingreso de actividades ordinarias relacionadas con partidas sujetas a acuerdos de consignación cuando se entregaban al receptor (comprador), independientemente de si el receptor había vendido la partida a un tercero (consumidor final) en nombre de la entidad (vendedor). La *NIIF para las EPYM* exige que los ingresos por ventas relacionados con dicha transacción se reconozcan por la entidad (vendedor) únicamente cuando los bienes sean vendidos por el receptor a un tercero. Por lo tanto, en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, el ingreso es de 20 u.m. menos conforme a la *NIIF para las EPYM*.

Ventas cobradas a la entrega

Las ventas por Internet representan alrededor del 28 por ciento de las ventas de la entidad.

Las ventas por Internet no pueden pagarse con tarjetas de crédito porque la entidad no las acepta, y quedan sujetas a una condición de pago (ventas cobradas a la entrega). Las partidas vendidas a través de Internet se entregan a los clientes de 5 a 40 días a partir de la fecha de venta, en función de la distancia y las condiciones de logística. Conforme a los PCGA de A, la entidad reconocía los ingresos relacionados con tales ventas cuando

los pedidos se recibían por Internet. La *NIIF para las EPYM* exige que los ingresos por ventas relacionados con dichas transacciones deban reconocerse cuando se realiza la entrega y se reciba el efectivo por parte del vendedor o su representante. Por lo tanto, en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, las ganancias son 38 u.m. menos conforme a la *NIIF para las EPYM*.

Ejemplo: diferencia entre la corrección de esos errores y cambios en las políticas contables

Ej 47 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 46. No obstante, en este ejemplo, en 20X4 la entidad descubrió un error sistemático en el cálculo de los gastos por la amortización de activos intangibles, diferentes de investigación y desarrollo para 20X0 a 20X3. El efecto acumulativo del error sobre las ganancias acumuladas de la entidad al 1 de enero de 20X3 es una sobrevaloración de 80.000 u.m. El error dio como resultado una sobrevaloración de las ganancias en 20.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

Extracto de las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4

Nota 12 Corrección de un error de un periodo anterior

En 20X4, la entidad corrigió los errores matemáticos que derivaron en la subvaloración del gasto por amortización relacionado con los activos intangibles diferentes de investigación y desarrollo durante los cuatro años anteriores. La corrección del error se contabiliza retroactivamente y la información comparativa para 20X3 se ha reexpresado. El efecto del cambio consiste en una reducción de 20.000 u.m. en ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X3. Además, las ganancias acumuladas iniciales para 20X3 se han reducido en 80.000 u.m., que es el importe del error relacionado con los periodos anteriores a 20X3.

Conciliación de patrimonio

	<i>al 1 de enero de 20x3</i>					<i>al 31 de diciembre de 20x3</i>		
	PCGA de A	Corrección de errores periodos anteriores	PCGA de A reexpresados	Efecto de Transición	NIIF para EPYM	PCGA de A	Efecto de Transición	NIIF para EPYM
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos Intangibles	530	-80	450	-245	205	346	-196	150
Propiedad Planta y Equipo	1.288	-	1.288	57	1.345	1.202	44	1.246
Activos financieros	333	-	333	28	361	658	-20	638
Inventarios	470	-	470	94	564	230	115	345
Activos Totales	2.621	-80	2.541	-66	2.475	2.436	-57	2.379

Arrendamientos por pagar	-	-	-	72	72	-	58	58
Pasivos financieros	320	-	320	50	370	126	50	176
Beneficios a los empleados	-	-	-	132	132	-	148	148
Pasivos totales	320	-	320	254	574	126	256	382
Capital Emitido	1.975	-	1.975	-50	1.925	1.975	-50	1.925
Ganancias Acumuladas	326	-80	246	-270	-24	334	-262	72
Patrimonio total	2.301	-80	2.221	-320	1.901	2.309	-312	1.997

Conciliación de los resultados consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3

	PCGA de A originales	Corrección de errores periodos anteriores	PCGA de A reexpresados	Efecto de Transición	NIIF para EPYM
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ventas netas	1.058	-	1.058	-58	1.000
Costo de venta	-630	-	-630	21	-609
Ganancia Bruta	428	-	428	-37	391
Gastos Operativos	-263	-20	-283	38	-245
Ganancias Operativas	165	-	145	1	146
Valor razonable de act financieros	0	-	0	10	10
Gastos financieros	-7	-	-7	-3	-10
Ganancia/pérdida del periodo	158	-20	138	8	146

Ganancia acumulada al inicio del periodo

Cómo se expresó anteriormente

Efecto de corrección de errores
de periodos anteriores

Dividendos en efectivo

Ganancia acumulada al final del periodo

	246	-270	-24
	326	-350	-24
	-80	80	-
	-50	-	-50
	334	-262	72

NOTA

Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Ejemplo: divulgación del hecho de que la entidad no presentó informes financieros para los periodos anteriores

Ej 48 Una entidad elaboró estados financieros con propósito de información general por primera vez para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Tales estados financieros cumplen con la *NIIF para las EPYM*. La entidad podría divulgar información acerca del hecho como sigue:

Extracto de las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4

Nota 2 Bases de elaboración y políticas contables

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las EPYM)* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Están presentados en las unidades monetarias (u.m.) del país A.

Nota 3 Adopción de la *NIIF para las EPYM*

Estos son los primeros estados financieros de la entidad. Se elaboran de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*. Los estados financieros incluyen información comparativa para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3. De acuerdo con la Sección 35 *Transición a la NIIF para las EPYM*, la entidad eligió utilizar las siguientes exenciones respecto de la aplicación de los requerimientos de la NIIF de forma retroactiva:

1. al 1 de enero de 20X3, la entidad mide cada partida de propiedades, planta y equipo a su valor razonable, y utilizar ese valor razonable como su costo atribuido a esa fecha;
2. al 1 de enero de 20X3, la entidad determina si un acuerdo vigente a esa fecha contiene un arrendamiento sobre la base de hechos y circunstancias existentes a la fecha de transición, en lugar de la fecha en la que se celebró el acuerdo;
3. etcétera.